

Audience publique du 11 mai 2011

Recours formé par
la société ..., ... (Allemagne)
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition société 5
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27182 du rôle et déposée le 9 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société de droit allemand ..., établie et ayant son siège social à D-..., représentée par son gérant actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités visant l'année 2004, émis en date du 25 juin 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 janvier 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 25 juin 2009, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société de droit allemand ..., ci-après dénommée « la société ... », un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités visant l'année 2004, ci-après désigné par « le bulletin », avec la mention suivante : « *Die Steuerfestsetzung weicht von der Erklärung ab wie folgt. Der Prozentsatz der Abschreibung des Gebäudes beträgt 2%. Nur Kosten in direktem Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäudes beziehungsweise an Dritte sind abzugsfähig.* »

Par courrier du 28 septembre 2009, la société ... fit introduire par l'intermédiaire de son mandataire une réclamation à l'encontre de ce bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... a, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 août 2010, introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation du prédit bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin. Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse déclare être constituée sous la forme d'une société dite « *Kapitalanlagegesellschaft* » au sens du droit allemand et qu'elle investirait les fonds placés chez elle à son propre nom mais pour le compte de la communauté des investisseurs sous la forme d'un patrimoine dit « *Sondervermögen* » au sens de la législation allemande, de façon séparée de son propre patrimoine. Elle déclare administrer dans ce contexte entre autres un fonds immobilier public dénommé ..., ci-après désigné par « le fonds ». Elle expose avoir acquis le 16 juin 2003 à Luxembourg un immeuble en voie de construction pour le compte du « *Sondervermögen* » du fonds, dans l'objectif de donner en location cet immeuble à bureaux après son achèvement. Elle explique encore qu'en relation avec l'acquisition de cet immeuble et sa mise en location ultérieure différents rapports d'expertise auraient dû être établis par des experts allemands. Elle précise enfin que suivant une information du 16 janvier 2004 du directeur de l'administration des Contributions directes le fonds serait soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités du fait de ses revenus luxembourgeois, ceci en vertu de l'article 159, paragraphe 1, n° 7 a) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR).

En droit, la demanderesse fait valoir les moyens suivants :

Elle critique en premier lieu le taux d'amortissement de 2 % retenu par le bureau d'imposition. A cet égard, elle fait valoir deux ordres de moyens.

D'une part, elle soutient que l'immeuble de bureaux mis en location par elle tomberait sous le champ d'application des dispositions d'exception prévues par l'article 3, paragraphe 3, du règlement grand-ducal modifié du 19 novembre 1999 portant exécution de l'article 106 alinéas 3 et 4 LIR, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 », suivant lequel les taux d'amortissement prévus à l'article 2, paragraphe 2, du même règlement ne seraient pas applicables à des immeubles aménagés à des fins spéciales, tel que cela serait le cas de l'immeuble de l'espèce. Elle préconise dès lors l'application d'un taux d'amortissement de 3 % qui serait déterminé en fonction de la durée prévisible d'utilisation de l'immeuble qui serait, en vertu de l'article 32, paragraphe 2 LIR, auquel renverrait expressément une circulaire du directeur du 7 février 2000 (LIR n° 106/2), fonction de la nature et du degré d'utilisation du bien en question, qui elle-même dépendrait de l'usure technique et économique du bien.

D'autre part, la demanderesse soutient que le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 ne serait pas applicable en l'espèce au motif que l'immeuble litigieux aurait été acquis pour le compte du fonds, que la demanderesse administrerait ledit immeuble pour le compte des investisseurs à titre fiduciaire (« *treuhänderisch* ») et que l'immeuble aurait été acquis dans le but d'une mise en location ultérieure, de sorte qu'il ne pourrait pas être considéré comme un élément de son patrimoine privé.

La demanderesse critique ensuite la base de calcul de l'amortissement au motif qu'il conviendrait de prendre en compte une rémunération unique qui lui aurait été payée.

A cet égard, elle souligne que la base de calcul engloberait en principe le prix d'acquisition de l'immeuble ainsi que les frais d'acquisition, tels que par exemple les frais de notaire, l'impôt foncier, les frais de financement ainsi que les frais d'intermédiaire et d'agence. Elle reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte d'une rémunération unique lui payée de l'ordre de 292.579,20 euros, tout en soulignant que par application des conditions contractuelles particulières du patrimoine spécial du fonds, elle serait en droit de réclamer le paiement d'une somme équivalente à 1 % de la valeur de l'immeuble en relation avec l'acquisition dudit immeuble. Ladite rémunération aurait en l'espèce été fixée à 0,8 % du prix d'acquisition pour l'immeuble spécifique se trouvant au Luxembourg. La demanderesse en conclut que le paiement en question, qui correspondrait à une rémunération d'un intermédiaire, devrait être pris en considération au titre de la base de calcul de l'amortissement.

Enfin, la demanderesse sollicite la déduction de frais qui seraient en relation directe avec la mise en location de l'immeuble, en l'occurrence des frais d'expertise, désignés par la demanderesse de « *Nachbewertungskosten* », de l'ordre de 8.059,05 euros, et des frais qu'elle appelle « *Verwaltungskosten* », de l'ordre de 21.288,19 euros.

Les frais d'expertise auraient été occasionnés du fait que le législateur allemand requerrait annuellement des rapports d'expertise en relation avec l'immeuble litigieux, de sorte que ces frais seraient exclusivement en relation avec la mise en location dudit immeuble. Les frais dits « *Verwaltungskosten* » seraient pareillement en relation directe avec la mise en location dudit immeuble, dans la mesure où ils lui auraient été payés en sa qualité de gérant (« *Verwalter* ») de l'immeuble litigieux. A cet égard, la demanderesse soutient que des frais dits « *Verwaltungskosten* » seraient par principe à considérer comme des frais déductibles en rapport avec des revenus provenant de la location. Elle précise encore que le montant en question aurait été déterminé sur base d'un rapport d'expertise du 23 janvier 2004 et correspondrait à environ 1 % de la totalité des revenus de location.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours pour autant qu'il vise les contestations de la demanderesse ayant trait à la base de calcul de l'amortissement et à la déductibilité des frais dits « *Verwaltungskosten* » de l'immeuble dont proviennent les revenus de location ayant fait l'objet du bulletin litigieux, au regard de l'article 58 de la loi 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dans la mesure où ces contestations n'ont pas fait l'objet de la réclamation introduite en date du 28 septembre 2009 devant le directeur de l'administration des Contributions directes.

La demanderesse a souligné qu'elle aurait attaqué le bulletin dans sa globalité et que les contestations par rapport auxquelles le tribunal a soulevé la question de la recevabilité ne constitueraient pas des demandes nouvelles.

Le délégué du gouvernement s'est rapporté à prudence de justice quant à la question ainsi soulevée par le tribunal.

Aux termes de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999, précitée, « *les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées [...] en revanche, les moyens nouveaux sont admis* ».

Partant, aux termes de cette disposition, si des demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation ne sont pas admissibles en cours d'instance, des moyens nouveaux, non compris dans la réclamation, sont quant à eux admissibles devant le tribunal administratif.

Dans ce contexte, on entend par demande nouvelle la demande qui diffère de la réclamation - la demande initiale - par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant le tribunal à l'appui d'une prétention¹.

Plus particulièrement, en matière de bulletins d'impôt, les seules causes possibles des litiges se situent dans l'affirmation de l'imposabilité du contribuable, le montant de la cote d'impôt fixée ou encore le montant de la base d'imposition établie par bulletin séparé², l'objet étant, comme en matière de contentieux administratif de droit commun, le ou les actes déférés.

Or, en l'espèce, force est de constater que la partie demanderesse n'entend pas par sa requête introductive d'instance déférer au tribunal d'autres bulletins que celui ayant fait l'objet de sa réclamation. S'il est vrai qu'elle n'a pas fait état dans la lettre de réclamation de ses contestations quant à la base de calcul de l'amortissement et quant à la déductibilité des frais dits « *Verwaltungskosten* », il n'en reste pas moins que ces contestations ont trait, tout comme celles invoquées à l'appui de la réclamation, à la détermination du montant de la cote d'impôt.

Il s'ensuit que le fait pour la demanderesse d'avoir invoqué pour la première fois devant le tribunal administratif des contestations quant à la base de calcul de l'amortissement et quant à la déductibilité des frais dits « *Verwaltungskosten* » ne se heurte pas à l'article 58, précité de la loi du 21 juin 1999.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Face aux moyens présentés par la demanderesse à l'appui de son recours et résumés ci-avant, le délégué du gouvernement rétorque qu'en vertu du principe de l'imposition suivant le principe de la considération isolée (« *isolierende Betrachtungsweise* »), qui serait d'application pour l'imposition des revenus de source luxembourgeoise de la demanderesse, les revenus énumérés à l'article 156 LIR seraient à imposer dans la catégorie respective, soit en tant que bénéfice commercial au sens des articles 14 et 15 LIR, soit en tant que revenu provenant de la location de biens au sens de l'article 98 LIR. Cette imposition serait similaire à celle des personnes physiques. Il ressortirait des éléments du dossier que la demanderesse est une société de capitaux allemande n'ayant pas d'établissement stable au Luxembourg, mais qui percevrait uniquement et exclusivement des loyers provenant de la location d'un immeuble situé à Luxembourg-Ville. Il serait de principe qu'une société de capitaux étrangère n'exerçant au Luxembourg aucune activité commerciale à travers un établissement stable ou un représentant permanent et qui limiterait son activité au Luxembourg à la location de biens immobiliers dont elle est propriétaire, serait considérée au Luxembourg comme réalisant un revenu de location et qu'il y aurait lieu de faire abstraction du caractère commercial de l'activité de cette société à l'étranger. Le revenu provenant de la location de l'immeuble

¹ Voir Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, 81-85, n° 213, p.141.

² Ibidem, n° 214, p.142.

litigieux situé à Luxembourg-Ville serait dès lors à qualifier de revenu de location de biens. Le délégué du gouvernement précise encore que par application de l'article 4 de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et l'Allemagne, le droit d'imposition de ces revenus de location reviendrait au Luxembourg.

En ce qui concerne le taux d'amortissement applicable, le délégué du gouvernement rappelle qu'en ce qui concerne le régime de l'amortissement à déduire, l'article 105 (2) 3. LIR ferait rentrer l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance prévu à l'article 106 LIR parmi les frais d'obtention déductibles dans le cadre des revenus de location de biens.

L'article 106 LIR ne formulerait, quant aux biens en cause en l'espèce, pas des règles autonomes concernant la fixation de la durée d'amortissement, mais habiliterait le Grand-Duc à travers son paragraphe 4 à fixer forfaitairement la base ou le taux d'amortissement des immeubles bâtis ou de certaines catégories de ceux-ci.

Ce serait dans ce contexte que le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 déterminerait le taux d'amortissement applicable à l'immeuble litigieux. En conférant à travers l'article 106 (4) LIR un caractère forfaitaire au taux d'amortissement déterminé par le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999, le législateur aurait entendu exclure, contrairement au régime d'amortissement prévu par l'article 32 LIR tel qu'il serait réclamé par la demanderesse, toute discussion sur la durée usuelle de l'utilisation et aurait ainsi conféré au pouvoir réglementaire le droit de fixer des taux d'amortissement uniformément applicables à tout immeuble bâti ne faisant pas partie d'un actif net investi. La seule différenciation admise serait celle de savoir si l'immeuble est soumis à une usure plus forte, ce qui devrait alors être dûment justifié, de sorte que l'application de l'article 2 (2) du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 imputerait au contribuable concerné la charge de prouver concrètement une usure plus forte qui justifierait l'application du taux majoré de 2 % y prévu.

Le délégué du gouvernement souligne encore que l'immeuble litigieux serait un bâtiment de bureaux tout à fait ordinaire, non spécialement aménagé, de sorte qu'il ne tomberait pas dans le champ d'application de l'article 3 (2) du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 visant des constructions aménagées à des fins spéciales. Il en conclut que la fixation par le bureau d'imposition du taux d'amortissement à 2 % serait conforme à l'article 2 (2) 1 du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999.

En ce qui concerne la base de calcul de l'amortissement, le délégué du gouvernement souligne que le prix d'acquisition d'un bien immobilier au sens des articles 105 (2) 3. et 106 LIR ainsi que de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 représenterait l'ensemble des dépenses assumées par le propriétaire pour le mettre dans l'état où il se trouve au moment de l'évaluation, tel que le prix d'achat et les frais d'achat. Il soutient qu'une rémunération unique du montant réclamé par la demanderesse ne serait pas comprise dans le prix d'acquisition de l'immeuble litigieux et ceci à plus forte raison que cette somme n'aurait pas été payée à un tiers, mais à la demanderesse elle-même.

En ce qui concerne les autres frais dont la demanderesse réclame la déduction, le représentant étatique soutient que ceux-ci ne seraient pas déductibles en tant que frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR, au motif qu'ils seraient sans relation avec les revenus de location, mais seraient à mettre en relation avec la mise en valeur de la propriété en tant que telle.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse souligne qu'elle ne mettrait pas en cause le principe de la considération isolée. Néanmoins, elle soutient que l'on ne saurait

déduire que l'imposition des revenus par application de la considération isolée entraînerait automatiquement l'application du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999, qui serait, sur le fondement de son article 3 paragraphe 1, uniquement applicable à des immeubles faisant partie du patrimoine privé d'un contribuable. Tel ne serait pas le cas en l'espèce eu égard aux explications fournies par elle à l'appui de son recours. Elle soutient que le principe de la considération isolée n'impliquerait pas qu'elle serait à assimiler fiscalement à une personne physique, en corroborant son affirmation par la considération que l'impôt sur le revenu des collectivités lui serait applicable. La considération isolée n'impliquerait pas non plus qu'elle aurait un patrimoine privé.

En ce qui concerne le taux d'amortissement applicable, la demanderesse souligne que la circulaire du directeur du 7 février 2000 (LIR n° 106/2) préciserait explicitement que les immeubles aménagés à des fins spéciales mentionnés à l'article 3, paragraphe 3 du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 ne constitueraient que des exemples et que, par ailleurs, les taux d'amortissement prévus par ledit règlement grand-ducal ne seraient pas applicables aux immeubles aménagés à des fins spéciales et ayant une durée d'utilisation inférieure à 60 ans.

En ce qui concerne la demande en augmentation de la base de calcul de l'amortissement et en ce qui concerne le reproche du délégué du gouvernement que la rémunération litigieuse aurait été payée à la demanderesse elle-même, cette dernière souligne qu'elle investirait les fonds lui confiés en son nom mais pour le compte de la communauté des investisseurs sous la forme de « *Sondervermögen* », de façon distincte de son propre patrimoine. Elle donne à considérer qu'elle aurait acquis l'immeuble litigieux pour le compte du fonds et qu'elle l'administrerait dès lors sur base fiduciaire. Elle précise que le fonds ne disposerait pas d'une personnalité juridique propre et serait d'un point de vue du droit luxembourgeois à considérer comme fiscalement transparent. Le directeur aurait d'ailleurs confirmé dans un écrit de juin 2004 que le fonds serait soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités à travers ses revenus luxembourgeois. La demanderesse rappelle encore que la rémunération unique litigieuse lui aurait été payée en sa qualité d'administrateur du fonds sur base des conditions particulières contractuelles du fonds.

Quant aux frais dont elle réclame la déduction, la demanderesse souligne que les frais d'administration lui auraient été payés en relation directe avec la mise en location de l'immeuble en sa qualité de gérant (« *Verwalter* ») de l'immeuble.

Les parties au litige sont en désaccord sur l'applicabilité du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 et des taux d'amortissement y prévus, sur la détermination de la base de calcul de l'amortissement, ainsi que sur la déductibilité de certains frais à titre de frais d'obtention.

En ce qui concerne le régime applicable au mode de détermination du taux d'amortissement, si les parties sont en accord sur le principe de l'application de la théorie de la considération isolée, elles sont en désaccord sur les conséquences s'en dégageant, la partie étatique soutenant que de ce fait les revenus provenant de la location de l'immeuble sis à Luxembourg-Ville seraient à qualifier de revenus provenant de la location de biens avec toutes les conséquences en découlant et plus particulièrement l'application du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 et des taux d'amortissement y prévus, tandis que la demanderesse conclut à l'inapplicabilité dudit règlement grand-ducal.

L'article 160 LIR qui, dans sa version applicable pour l'année fiscale 2004, dispose que « *sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l'article 156, les organismes à caractère collectif de l'article 159 LIR qui n'ont ni leur*

siège statutaire, ni leur principal établissement sur le territoire du Grand-Duché », règle les conditions d'imposition des organismes à caractère collectif n'ayant pas leur domicile fiscal au Luxembourg.

Aux termes de l'article 156 LIR « *sont considérés comme revenus indigènes des contribuables non résidents : (...) 1. le bénéfice commercial au sens des articles 14 et 15 : a) lorsqu'il est réalisé directement ou indirectement par un établissement stable ou un représentant permanent au Grand-Duché (...); b) lorsque le contribuable non résident exerce au Grand-Duché une activité soumise à une autorisation préalable en vertu des lois sur le colportage et les professions ambulantes; c) lorsqu'il est retiré d'une activité exercée au Grand-Duché de façon personnelle par des professionnels du spectacle ou des sportifs professionnels (...); 7) les revenus de la location de biens au sens de l'article 98, lorsque les immeubles sont situés au Grand-Duché (...)* ».

Il est constant en cause que la demanderesse a déclaré, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, les revenus de location se dégageant de la mise en location par elle d'un immeuble de bureaux situé à Luxembourg-Ville qu'elle a acquis le 16 juin 2003.

Les parties sont d'accord sur l'applicabilité de l'article 160 LIR en l'espèce, de sorte qu'en vertu de cette disposition les revenus provenant de la location de l'immeuble litigieux sont soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités au Luxembourg.

En ce qui concerne plus spécifiquement la qualification des revenus réalisés au Luxembourg par des contribuables non résidents, il convient de citer les travaux préparatoires de la loi dite LIR:

« On sait que les revenus provenant de capitaux mobiliers, les revenus provenant de la location de biens, les revenus de réalisation de participations visés sub 2b de l'article 117 et les bénéfices réalisés lors de la cession de substances minérales, lorsqu'ils sont compris dans le bénéfice commercial, le bénéfice agricole et forestier ou dans le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ou assimilée, sont imposables dans ces dernières catégories de revenu. Il est évident que les dispositions afférentes, en tant qu'elles s'appliquent aux contribuables étrangers, ne peuvent concerner un bénéfice non imposable au Grand-Duché comme provenant p.ex. d'une exploitation qui n'y possède ni établissement stable, ni représentant permanent, les faits et circonstances ne rentrant pas dans le champ d'application du projet de loi devant rester indifférents. Ces dispositions peuvent donc jouer seulement lorsque le contribuable étranger est soumis à l'impôt indigène du chef d'un bénéfice. Dans le cas contraire, les revenus en question sont à soumettre à l'impôt comme s'ils avaient été réalisés en dehors d'une exploitation » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl 571⁴, ad art. 200, p. 320).

Il s'en dégage que le législateur luxembourgeois, en adoptant la loi LIR, a entendu appliquer le principe de la territorialité de la loi fiscale en consacrant le principe de la considération isolée des revenus de source luxembourgeoise, d'après lequel la question de l'attribution d'un revenu de source luxembourgeoise d'un contribuable non résident à l'une des catégories prévues par l'article 156 LIR doit être opérée au regard des seuls caractères propres de l'activité exercée au Luxembourg, entraînant que les éléments relatifs à l'activité du contribuable à l'étranger, exercée ainsi en dehors du champ d'application de la loi fiscale luxembourgeoise, ne sont pas pris en considération dans ce cadre.

Par voie de conséquence, une société de capitaux étrangère n'exerçant au Luxembourg aucune activité commerciale à travers un établissement stable ou un représentant permanent et

cantonnant son activité luxembourgeoise à la location de biens immobiliers dont elle est propriétaire est considérée au Luxembourg comme réalisant un revenu de location, étant donné qu'il y a lieu de faire abstraction du caractère commercial de l'activité à l'étranger de la société en question³.

Il s'ensuit que le seul fait que la demanderesse, qui n'a donc ni un établissement stable, ni un représentant permanent au Luxembourg, déploie en Allemagne, le cas échéant, une activité commerciale n'implique pas que les revenus dégagés par la mise en location de l'immeuble litigieux situé au Luxembourg soient à qualifier de revenus provenant d'une activité commerciale.

Force est dès lors de conclure dans un premier temps que le revenu provenant de la location de l'immeuble de bureaux litigieux est en principe à qualifier de revenu de location de biens, étant précisé que la location d'un immeuble constitue la simple gestion d'un patrimoine privé et qu'elle ne devient une activité commerciale que si la location s'accompagne d'autres prestations ou aménagements et si l'activité globale dépasse les limites de la gestion d'un patrimoine privé pour se présenter globalement comme celle d'un commerçant parce que la location devient l'accessoire et que le propriétaire déploie une activité commerciale apparente, hypothèse qui n'est pas vérifiée ni alléguée en l'espèce.

Il en découle que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a qualifié les revenus dégagés par la demanderesse à travers la mise en location de l'immeuble litigieux de revenus provenant de la location de biens au sens de l'article 98 LIR, et non pas de bénéfice commercial au sens des articles 14 et 15 LIR, et que, par voie de conséquence, c'est encore à bon droit que le bureau d'imposition a appliqué les dispositions spécifiques dudit article 98 LIR, ainsi que celles des articles 105 et 106 LIR et de son règlement d'application du 19 novembre 1999, définissant les règles applicables aux frais d'obtention, et plus particulièrement aux amortissements pour usure ou diminution de substance, visant les revenus autres que les bénéfices, par opposition aux dispositions applicables aux amortissements susceptibles d'être pris en compte en relation avec un bénéfice commercial et notamment celles prévues à l'article 32 LIR dont l'application est réclamée par la demanderesse.

L'article 105 (2) 3. LIR fait rentrer l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance, tel que prévu à l'article 106 LIR, parmi les frais d'obtention déductibles dans le cadre des revenus provenant de la location de biens. L'article 106 LIR ne formule, quant au bien en cause en l'espèce, pas de règles autonomes concernant la fixation de la durée de l'amortissement, mais habilite à travers son alinéa 4 le Grand-Duc à fixer forfaitairement la base ou le taux d'amortissement des immeubles bâtis ou de certaines catégories de ceux-ci.

Le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 dispose dans son article 2 (1) que « *les taux d'amortissement fixés ci-après s'appliquent à la base respective telle qu'elle est déterminée par l'article 1^{er}. Les taux se différencient selon l'âge, l'affectation et la base d'amortissement des immeubles conformément au tableau de l'alinéa 2* » et fixe, suivant son article 2 (2), les taux applicables plus particulièrement à des immeubles dont l'achèvement remonte à moins de 30 ans à 1 % en cas d'usure normale et à 2 % en cas d'usure plus forte dûment justifiée. L'immeuble litigieux ayant été achevé depuis moins de 30 ans au 1^{er} janvier

³ cf. trib. adm. 9 juin 2005, n° 18675 du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

de l'année d'imposition 2004, c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application des taux prévus à l'article 2 (2), précité, étant précisé que le bureau a même pris en compte le taux plus élevé de 2 %, prévu dans l'hypothèse d'une usure plus forte dûment justifiée.

C'est à tort que la demanderesse soutient que le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 ne serait pas applicable au motif que l'immeuble ferait en réalité partie du patrimoine dit « *Sondervermögen* » du fonds. S'il est vrai qu'en vertu de l'article 3 (1) du prédit règlement, « *les dispositions des articles 1^{er} et 2 [c'est-à-dire les fixations forfaitaires du taux d'amortissement] s'appliquent uniquement aux immeubles et parties d'immeubles bâtis faisant intégralement partie du patrimoine privé du contribuable* », cette disposition vise à distinguer le patrimoine privé du contribuable de l'actif net investi (« *Betriebsvermögen* »), hypothèse non vérifiée en l'espèce dans la mesure où, tel que cela a été retenu ci-dessus, l'activité de location déployée au Luxembourg n'est pas à considérer comme activité générant un bénéfice commercial, de sorte que l'immeuble litigieux n'est pas à considérer comme un élément de l'actif net investi. Cette analyse est confortée par l'intitulé de la circulaire n° 106/2 du directeur du 7 février 2000 relative à l'article 106 LIR et à son règlement d'application du 19 novembre 1999, qui se réfère aux immeubles bâtis ne faisant pas partie d'un actif net investi. Pour le surplus, s'il est vrai que la demanderesse soutient avoir acquis l'immeuble pour le compte du fonds, il n'en reste pas moins que, d'après ses propres déclarations, elle l'a acquis en son propre nom et qu'elle reste en défaut de justifier que ledit immeuble ne rentre pas dans son patrimoine, la seule affirmation qu'au regard du droit allemand - dont les dispositions ne sont au demeurant pas autrement établies par la demanderesse - l'immeuble ferait partie d'un « *Sondervermögen* » au sens de la législation allemande lié à un fonds n'ayant, d'après ses propres déclarations, aucune personnalité juridique distincte, étant insuffisante à cet égard. Au-delà de ce constat, force est de relever que des dispositions de droit allemand ayant trait au régime applicable à des « *Sondervermögen* » au sens de la législation allemande ne peuvent pas conduire à mettre en échec l'application des dispositions des articles 156 et 160 LIR qui, tel que cela vient d'être retenu ci-dessus, conduisent à qualifier les revenus litigieux de revenus provenant de la location de biens et non pas comme un bénéfice commercial et à l'application des dispositions des articles 105 et 106 LIR.

C'est encore à tort que la demanderesse soutient que l'immeuble litigieux tomberait dans le champ d'application des exceptions prévues à l'article 3 (3) du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999, qui dispose que « *les taux d'amortissement prévus à l'article 2, alinéa 2, ne s'appliquent pas aux bâtiments hôteliers, bâtiments industriels et autres constructions aménagées à des fins spéciales* ». Même à admettre, tel que le souligne la demanderesse, que les exemples des immeubles cités au prédit article ne représentent pas une énumération limitative, il n'en reste pas moins que la demanderesse reste en défaut de fournir des éléments susceptibles de justifier que l'immeuble de bureaux litigieux constitue une construction aménagée à des fins spéciales, étant précisé que le seul fait qu'il s'agit d'un immeuble de bureaux ne permet pas *ipso facto* de retenir cette qualification, un immeuble de bureaux n'étant pas *per se* à assimiler au genre d'immeubles énumérés au prédit article 3 (3) qui sont sujet à une usure technique et économique nettement plus important que ne l'est un immeuble de bureaux. D'autre part, le seul fait que l'immeuble ait été acquis en vue d'être donné en location ou encore qu'il ait été acquis dans le cadre d'une structure particulière du fonds qui est propre au droit allemand ne permet pas de retenir que l'immeuble soit assimilable à une telle construction. Pareillement, la seule circonstance que plusieurs locataires occupent l'immeuble ne permet pas d'assimiler l'immeuble à un hôtel, étant précisé encore que les contrats de bail visant des immeubles de bureau sont en général conclus pour une durée relativement longue impliquant une certaine constance au niveau des occupants. Les explications de la demanderesse quant à l'existence d'installations spécifiques, au regard des contestations de la partie étatique, ne permettent pas non plus d'admettre que l'immeuble soit

à considérer comme une construction aménagée à des fins spéciales au sens du prédit règlement.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a déterminé le taux d'amortissement applicable en l'espèce sur le fondement de l'article 2 du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999. Dans la mesure où les taux y prévus constituent des taux forfaitaires, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, le législateur a clairement entendu exclure, contrairement au régime d'amortissement prévu par l'article 32 LIR invoqué par la demanderesse, toute discussion sur la durée usuelle d'utilisation ou du degré de l'usure, et a conféré au pouvoir réglementaire le droit de fixer des taux d'amortissement uniformément applicables à tout immeuble bâti ne faisant pas partie d'un actif net investi, de sorte que les explications de la demanderesse fondées sur le degré de l'usure de l'immeuble litigieux sont dénuées de pertinence. Il s'ensuit que le taux de 2% retenu par le bureau d'imposition, qui d'ailleurs n'est pas autrement contesté par la demanderesse au-delà de son affirmation de la non application du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999, est conforme à la loi.

La demanderesse critique encore la base de calcul de l'amortissement telle qu'elle a été retenue par le bureau d'imposition, en ce que celui-ci n'aurait à tort pas tenu compte d'une rémunération unique lui payée dans le cadre de l'acquisition de l'immeuble litigieux et qui, d'après elle, serait à assimiler à des frais d'intermédiaire ou d'agence.

En vertu de l'article 1^{er} (1) a) du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999, la base de l'amortissement pour usure pour les immeubles acquis à titre onéreux après le 31 décembre 1940 est fixée au prix d'acquisition ou de revient, diminué de la quote-part relative au terrain.

Par analogie à l'article 25 LIR relatif à la détermination d'un bénéfice commercial, le prix d'acquisition d'un bien peut être défini comme étant l'ensemble des dépenses assurées par le contribuable pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation. Il est admis qu'au prix d'acquisition proprement dit, il convient d'ajouter les frais d'acte, les droits de mutation, la TVA grevant la construction, d'éventuelles commissions d'intermédiaires et, le cas échéant, les frais d'améliorations postérieurs à l'achat ou à la construction (cf. circulaire du directeur LIR n° 106/2 du 7 février 2000 concernant les bases et taux d'amortissement des immeubles bâtis ne faisant pas partie d'un actif net investi).

C'est à tort que la demanderesse soutient que la rémunération unique lui payée serait à considérer comme une commission d'intermédiaire. Au-delà du constat que le montant en question a été payé à la demanderesse elle-même, fût-ce dans le contexte de la gestion du fonds, qui entend se prévaloir de cette même somme pour augmenter la base de calcul de l'amortissement, force est de constater qu'au regard de la seule production d'une note au dossier signée par la demanderesse elle-même et se référant à des dispositions qui, d'après ses propres déclarations, feraient partie des conditions contractuelles particulières du « *Sondervermögen* » du fonds, sans que le contenu de ces dispositions ne soit soumis au tribunal pour lui permettre ainsi de déterminer la cause exacte du paiement en question, ne permet pas de retenir que la somme en question soit à assimiler à une commission d'intermédiaire, la seule mention figurant dans la prédite note interne « *stehen der ... GmbH für den Erwerb des Objektes bis zu 1% des Wertes der gehaltenen Liegenschaft zu* » n'étant pas suffisante à cet égard, cette mention ne permettant pas de dégager le contexte exact dans lequel ledit paiement est à voir.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a écarté du calcul de la base de l'amortissement le paiement litigieux invoqué par la demanderesse.

Enfin, la demanderesse réclame la déduction de deux catégories de frais, à savoir des frais dits « *Verwaltungskosten* » et des frais d'expertise.

Aux termes de l'article 105 (1) LIR, « *sont à considérer comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et, aux termes du point 4 du même article, « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent* » et « *n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec les revenus imposables* ».

Il se dégage de ces dispositions que les dépenses, pour pouvoir être prises en compte au titre de frais d'obtention, doivent avoir été faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes et doivent partant être en relation avec les revenus auxquels elles se rapportent.

Il s'ensuit que les frais dont se prévaut la demanderesse doivent être en relation avec les revenus provenant de la location de l'immeuble litigieux.

Or, force est de constater que la demanderesse reste en défaut de justifier que les frais d'expertise dont elle se prévaut soient en relation avec les revenus provenant de la location dudit immeuble. L'affirmation non autrement étayée par la demanderesse que les rapports d'expertise, qui seraient requis par le législateur allemand, seraient à voir dans le contexte de l'acquisition et de la mise en location de l'immeuble est insuffisante eu égard aux contestations afférentes du délégué du gouvernement.

En ce qui concerne les frais dits « *Verwaltungskosten* », force est encore de constater que, eu égard aux contestations de la partie étatique qui soutient plus particulièrement que ces frais ne seraient pas à entrevoir en relation avec les revenus de location, mais plutôt avec la mise en valeur de l'immeuble, la demanderesse reste en défaut de soumettre au tribunal des pièces permettant de déterminer à la fois la nature et la cause exactes des paiements dont elle se prévaut et permettant de justifier la prise en compte de ces frais à titre de frais d'obtention, nonobstant la circonstance que ces frais ont, d'après les déclarations de la demanderesse, été encaissés par elle-même.

Il suit de ce qui précède que c'est encore à juste titre que le bureau d'imposition n'a pas pris en compte les frais d'expertise et les frais dits « *Verwaltungskosten* » à titre de frais d'obtention.

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

le déclare recevable en la pure forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 11 mai 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 11.05.2011

Le Greffier du Tribunal administratif